



wendige Untersuchungen der Vorsteuern aus einer Anschaffung, Herstellung oder Großreparatur von Gebäuden oder Gebäudeteilen im Korrekturzeitraum. Die anteiligen Kosten einer bloß vorübergehenden Privatnutzung sind dagegen ohne eine Analyse der Vorsteuern der letzten 20 Jahre zu ermitteln.

7. Ergebnis

- Der Vorsteuerabzug für Gebäude ist in Österreich nach der Rechtsprechung des EuGH¹³ und des VwGH¹⁴ auf Basis des UStG 1972 „versteinert“.¹⁵
- Österreich hat sich beim Unionsbeitritt die Versteinerung des Vorsteuerabzuges für Gebäude und die Besteuerung einer Vermietung von Wohnraum mit einem ermäßigten Steuersatz vorbehalten.
- Systemkonsistente, sachlich (Art 7 B-VG) ausgewogene und unionsrechtskonforme Lösungen haben diese österreichischen Spezialitäten zu berücksichtigen.
- § 3a Abs 1a letzter Satz UStG 1994 verhindert nach seinem ausdrücklichen Wortlaut eine systematisch konsistente und unionsrechtskonforme Besteuerung einer bloß vorübergehenden Privatnutzung von Gebäuden als „Eigenverbrauch“.

¹³ EuGH 23. 4. 2009, C-460/07, Sandra Puffer.

¹⁴ VwGH 28. 5. 2009, 2009/15/0100.

¹⁵ Beiser, SWK 20/21/2009, S 627 ff.

Systematisch konsistent und unionsrechtskonform wäre folgende Lösung:

Eine bloß vorübergehende Privatnutzung unternehmerisch genutzter Gebäude(teile) ist nach § 3a Abs 1a Z 1 UStG 1994 mit dem ermäßigten Steuersatz von 10 % auf Basis der Kosten mit Vorsteuerabzug zu erfassen.

- *De lege ferenda* sind gesetzlich klare Regeln im Sinne des Legalitäts- und Rechtsstaatsprinzips notwendig.
- § 3a Abs 1a letzter Satz und § 12 Abs 3 Z 4 UStG 1994 sind ersatzlos aufzuheben.
- Eine *lex specialis* für den Vorsteuerabzug für Grundstücke (Gebäude/Gebäudeteile) kann in § 12 UStG 1994 eingebaut werden, um die in § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 verankerte Versteinerung des Vorsteuerabzugs für Gebäude abzulösen und eine Vorsteuerkorrektur nach Art 168a MwStSyst-RL unionsrechtskonform ins UStG 1994 umzusetzen.

Der Autor:

Univ.-Prof. Dr. Reinhold Beiser lehrt am Institut für Unternehmens- und Steuerrecht an der Universität Innsbruck.

Publikationen:

Steuern – Ein systematischer Grundriss¹⁷ (erscheint im September 2019), sowie weitere Bücher und zahlreiche Artikel in Fachzeitschriften.

■ lesen.lexisnexis.at/autor/Beiser/Reinhold

MMMag. Dr. Philipp Loser, BA • Universität Salzburg

Mündliche Verhandlung (§ 274 BAO): Richtige Antragstellung und Geltendmachung von Verfahrensfehlern

» ÖStZ 2019/736

Das Erk des VwGH 10. 3. 2016, Ra 2015/15/0041,¹ zeigt geradezu lehrbuchhaft auf, wann ein Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung richtig gestellt wurde und wie ein Verfahrensfehler zu rügen ist, wenn das Verwaltungsgericht die (richtig beantragte) mündliche Verhandlung nicht durchgeführt hat.

1. Ausgangsfall im Erk des VwGH 10. 3. 2016, Ra 2015/15/0041

Die Revisionswerberin hatte gegen eine Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates (UFS) Berufung erhoben. In dieser Beru-

fung fand sich betreffend die Beantragung einer mündlichen Verhandlung der folgende Satz: „Sollte über diese Berufung die Abgabenbehörde II. Instanz entscheiden, so wird eine Verhandlung vor dem Berufungssenat (UFS) beantragt.“

Obwohl im gegenständlichen Fall (damals) noch eine Berufung an den UFS – nicht: Beschwerde an das BFG – erhoben worden war, hat das Erk des VwGH 10. 3. 2016, Ra 2015/15/0041, auch für die aktuelle Rechtslage und daher auch für Verfahren vor den Verwaltungsgerichten (insb vor dem BFG) Bedeutung: Gem § 323 Abs 37 BAO sind die Neuerungen des FVwGG 2012² – mit dem die Verwaltungsgerichtsbarkeit im Abgabenverfahren geschaffen, das BFG eingeführt und der UFS abgeschafft wurden – ab dem

¹ Vorentscheidung: BFG 2. 4. 2015, RV/2100114/2014.

² BGBI I 2013/14.



1. 1. 2014 in Kraft; die §§ 243–291 BAO idF FVwGG 2012 sind daher auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen (und somit auch im gegenständlichen Verfahren) anzuwenden.

Somit war im gegenständlichen Verfahren auch die Bestimmung des § 274 Abs 1 Z 1 lit a BAO (idF FVwGG 2012) anzuwenden: Demnach hat eine mündliche Verhandlung ua dann stattzufinden, wenn dies in der Beschwerde beantragt wird (das Gleiche galt gem § 284 Abs 1 Z 1 BAO idF vor FVwGG 2012, wenn dies in der Berufung beantragt worden war).

2. Richtige Antragstellung auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung

2.1. Problempunkte und die Entscheidung des VwGH im Erk 10. 3. 2016, Ra 2015/15/0041

Die Revisionswerberin hatte in ihrer Beschwerde (Berufung) eine „Verhandlung vor dem Berufungssenat (UFS)“ beantragt, „sollte über diese Beschwerde (Berufung) die Abgabenbehörde II. Instanz entscheiden“. (Aufgrund der Rechtslage vor dem FVwGG 2012 war zum Zeitpunkt der Einbringung der Berufung noch der UFS als Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung über die Berufung zuständig.)

Aus dieser Formulierung resultierten grundsätzlich zwei potenzielle Problempunkte, auf die in den folgenden Abschnitten noch näher eingegangen werden soll:

- Zum einen könnte aus der von der Revisionswerberin gewählten Formulierung „sollte“ eine bedingte Antragstellung herausgelesen werden; eine solche bedingte Antragstellung (= bedingtes Anbringen iSd § 85 BAO) wäre jedoch grundsätzlich unzulässig.³
- Zum anderen könnte eine unzulässige Antragstellung darin gesehen werden, dass keine „mündliche Verhandlung“, sondern lediglich eine „Verhandlung“ beantragt worden war.⁴

Beide Problempunkte erachtete der VwGH im Erk 10. 3. 2016, Ra 2015/15/0041, jedoch letztlich als unbeachtlich. Daher war die Antragstellung im Ergebnis richtig durchgeführt iSd § 274 Abs 1 Z 1 lit a BAO.⁵ Trotz dieser richtigen Antragstellung hatte das BFG allerdings nie eine mündliche Verhandlung anberaumt und durchgeführt; die stattgefundene Beratung und Abstimmung des Senats des BFG hat der VwGH iSd § 273 Abs 2 BAO richtigerweise nicht als „Verhandlung“ gewertet.⁶ Ein Umstand, der es dem BFG gem § 274 Abs 3 BAO erlaubt hätte, trotz Antragstellung von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung abzusehen, lag ebenso wenig vor.⁷ Daher hob der VwGH im Ergebnis die Entscheidung des BFG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften gem § 42 Abs 2 Z 3 VwGG auf.

2.2. Keine unzulässige bedingte Antragstellung

Der VwGH weist im gegenständlichen Erkenntnis zunächst darauf hin, dass bedingte Prozesshandlungen grundsätzlich unzulässig sind.⁸

Diese Ansicht des VwGH entspricht der stRsp. In den bisher von der Judikatur entschiedenen Fällen, in denen eine unzulässige bedingte Prozesshandlung angenommen wurde, wurden allerdings andere Formulierungen als im gegenständlichen Fall verwendet:

- Der VwGH hat einen unzulässigen bedingten Prozessantrag in der Formulierung gesehen, dass „für den Fall, dass der Beschwerde nicht ohnedies vollinhaltlich stattgegeben wird, die Abhaltung einer mündlichen Beschwerdeverhandlung beantragt wird“ (zB VwGH 29. 8. 2013, 2011/16/0245, unter Hinweis auf das Erk 24. 4. 2003, 2002/07/0157).
- Ebenso hat der VwGH in der Verwendung des Wortes „allenfalls“ einen unzulässigen bedingten Antrag gesehen (VwGH 24. 9. 1993, 91/17/0139, 0140–0142).

Nach Ansicht des VwGH ist allerdings für die Annahme einer bedingten Prozesshandlung dort kein Raum, wo die Prozesshandlung von einem bestimmten, im Verfahrensablauf eintretenden Ereignis abhängig gemacht wird, ohne dass dadurch ein dem Verfahren abträglicher Schwebezustand herbeigeführt wird.⁹ Der VwGH beruft sich dabei auf seine frühere Rechtsprechung.¹⁰ Außerdem weist der VwGH darauf hin, dass dem Anbringen einer Partei kein Inhalt beigegeben werden darf, der ihr die Rechtsverteidigungsmöglichkeit nimmt.¹¹ Insgesamt ging der VwGH daher im gegenständlichen Fall nicht von einem (unzulässigen) bedingten Antrag aus.¹²

Mit der Formulierung „Sollte über diese Berufung die Abgabenbehörde II. Instanz entscheiden ...“ in der Beschwerde (Berufung) wollte die Revisionswerberin mE keine Bedingung zum Ausdruck bringen, sondern lediglich darauf hinweisen, dass der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung an das BFG (ursprünglich: UFS) – und nicht etwa an die Abgabenbehörde bei Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung – gerichtet war. Dies dürfte der VwGH letztlich genauso sehen: Dem Antrag der Revisionswerberin ist zweifelsfrei zu entnehmen, dass vor der Entscheidung des BFG eine mündliche Verhandlung beantragt wurde; eine mündliche Verhandlung vor der Abgabenbehörde wurde nicht beantragt.¹³

Darin liegt mE auch der Unterschied zu den früher von der Rechtsprechung entschiedenen Fällen: Wenn die Durchführung einer mündlichen Verhandlung nur „für den Fall, dass der Beschwerde nicht ohnedies vollinhaltlich stattgegeben wird“, beantragt wird (vgl nochmals das oben zitierte Erk des VwGH 29. 8.

³ Siehe neben Rz 19 f im Erk 10. 3. 2016, Ra 2015/15/0041, auch die Ausführungen im nachfolgenden Abschnitt 2.b.

⁴ Siehe neben Rz 21 f im Erk 10. 3. 2016, Ra 2015/15/0041, auch die Ausführungen im nachfolgenden Abschnitt 2.3.

⁵ Rz 23 im Erk 10. 3. 2016, Ra 2015/15/0041.

⁶ Rz 22 im Erk 10. 3. 2016, Ra 2015/15/0041.

⁷ Rz 23 im Erk 10. 3. 2016, Ra 2015/15/0041.

⁸ Rz 19 im Erk 10. 3. 2016, Ra 2015/15/0041.

⁹ Rz 19 im Erk 10. 3. 2016, Ra 2015/15/0041.

¹⁰ Unter Hinweis auf Ritz, BAO⁵ (2014) § 85 Rz 3; ebenso Ritz, BAO⁶ (2018) § 85 Rz 3.

¹¹ Unter Hinweis auf VwGH 19. 3. 2013, 2010/15/0188, mwN.

¹² Nochmals Rz 19 im Erk 10. 3. 2016, Ra 2015/15/0041.

¹³ Rz 20 im Erk 10. 3. 2016, Ra 2015/15/0041.



2013, 2011/16/0245), dann liegt in dieser Einschränkung wohl bereits deswegen eine (unzulässige) Bedingung, weil das Verwaltungsgericht (BFG) aufgrund eines Antrags – abgesehen von den Fällen des § 274 Abs 3 BAO – jedenfalls eine mündliche Verhandlung durchzuführen hat, und zwar selbst dann, wenn der Beschwerdeerklärung vollinhaltlich stattgegeben wird.

Möglicherweise hat im gegenständlichen Fall auch der Umstand eine Rolle gespielt, dass mit der Wortfolge „Sollte über diese Berufung die Abgabenbehörde II. Instanz entscheiden, so wird eine Verhandlung vor dem Berufungssenat (UFS) beantragt“ nicht nur die Durchführung einer mündlichen Verhandlung, sondern auch die Zuständigkeit des Berufungssenats (nunmehr: Senat des BFG) beantragt wurde. In der Vorentscheidung hatte – entsprechend der Antragstellung – (auch) ein Senat des BFG die Entscheidung getroffen.¹⁴ Würde man annehmen, dass – entgegen der Ansicht des VwGH – im gegenständlichen Fall ein unzulässiger bedingter Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vorliegt, dann wäre die Vorentscheidung des BFG mit Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit des Verwaltungsgerichts belastet: Sollte man in der zitierten Wortfolge eine unzulässige bedingte Prozesshandlung sehen, wäre nicht nur die Beantragung einer mündlichen Verhandlung, sondern auch die Beantragung des Senats unwirksam gewesen. In weiterer Folge wäre wiederum der erkennende Senat gar nicht zur Entscheidung zuständig gewesen.¹⁵ Bei Annahme eines unwirksamen Antrags auf Senatzuständigkeit wäre das angefochtene Erkenntnis daher mit Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit des Verwaltungsgerichts belastet (§ 42 Abs 2 Z 2 VwGG), weil statt eines Einzelrichters der – dazu nicht zuständig gemachte – Senat entschieden hat.¹⁶ Möglicherweise um dieses Ergebnis zu vermeiden, hat der VwGH eine „richtige“ (= nicht unzulässigerweise bedingte) Antragstellung angenommen und die Aufhebung daher auf § 42 Abs 2 Z 3 VwGG gestützt.

Praxistipp: Im Licht des vorstehend Ausgeführten ist eine klare Antragstellung ohne Umschweife zu empfehlen. Bedingungen sind dabei so weit wie möglich zu vermeiden.

2.3. Kein Erfordernis der Beantragung einer „mündlichen“ Verhandlung

Den Umstand, dass die Revisionswerberin lediglich eine „Verhandlung“ – und keine „mündliche Verhandlung“ – beantragt hatte, erachtete der VwGH deswegen als unproblematisch, weil nach seinem Verständnis nur eine mündliche Verhandlung gemeint sein konnte.¹⁷

¹⁴ Vgl die Vorentscheidung BFG 2. 4. 2015, RV/2100114/2014, bei der ein Senat entschieden hatte.

¹⁵ Ein Begehren des Berichterstatters/Einzelrichters iSd § 272 Abs 2 Z 2 BAO wurde im gegenständlichen Fall offenbar nicht gestellt.

¹⁶ Vgl Twardosz, Handbuch VwGH-Verfahren⁴ (2014) 100, und aus der Rechtsprechung zB VwGH 27. 3. 2002, 98/13/0231; 24. 11. 2009, 96/13/0115.

¹⁷ Rz 21 im Erk 10. 3. 2016, Ra 2015/15/0041.

Für die Richtigkeit dieser Ansicht des VwGH sprechen mehrere Gründe:

So weist der VwGH eingangs darauf hin, dass „bloß schriftliche geführte ‚Verhandlungen‘ (durch Austausch von Schriftsätzen) im Hinblick auf das einzuräumende Parteiengehör keiner Antragstellung bedürften“. Mit anderen Worten: Da ein Schriftsatz im Beschwerdeverfahren ohnehin – vor dem Hintergrund des Parteiengehörs – der anderen Partei übermittelt werden muss, würde eine „Antragstellung“ einer Verhandlung – also einer Gewährung von Parteiengehör – ins Leere laufen. Die Ausführungen des VwGH dürften mE letztlich so zu verstehen sein, dass ein schriftlich geführtes Verfahren gar keine „Verhandlung“ sein kann (obgleich der VwGH dies nicht deutlich sagt, sondern das Wort „Verfahren“ lediglich in Anführungszeichen setzt). Eine „Verhandlung“ kann demnach nur eine „mündliche Verhandlung“ sein.

Für die Richtigkeit dieses Verständnisses – wonach eine „Verhandlung“ stets nur eine „mündliche Verhandlung“ sein kann – spricht auch, dass oftmals – in verschiedenen Gesetzen – lediglich von einer „Verhandlung“ die Rede ist, wobei aber aus grammatischen bzw systematischen oder teleologischen Gründen jeweils klar ist, dass nur eine „mündliche Verhandlung“ gemeint sein kann: In einem kontradiktorischen Verfahren impliziert das Wort „Verhandlung“ nämlich, dass eine Partei auf die Aussage einer anderen Partei unmittelbar reagieren kann, was aus technischer Sicht stets nur im Rahmen einer „mündlichen Verhandlung“ denkbar ist.¹⁸

So verwendet, worauf der VwGH im gegenständlichen Fall zu Recht hinweist, bereits die BAO die Begriffe „Verhandlung“ und „mündliche Verhandlung“ synonym:¹⁹ In der BAO wird zwar weitgehend von einer „mündlichen Verhandlung“ gesprochen, so bspw in § 264 Abs 4 lit f, § 276 Abs 1, § 277 Abs 4, § 308 Abs 1, § 309 und § 309a lit a und lit c BAO und insb an mehreren Stellen in § 274 und § 275 BAO. Vereinzelt ist aber auch nur von einer „Verhandlung“ die Rede, so zB in § 273 Abs 1 und Abs 2, § 274 Abs 4 und § 275 Abs 4 und Abs 5 BAO (wobei der VwGH zu Recht betont, dass die stattgefundene Beratung und Abstimmung des Senats des BFG iSd § 273 Abs 2 BAO richtigerweise keine „Verhandlung“ ist; mit der in § 273 Abs 1 und Abs 2 angesprochenen „Verhandlung“ ist vielmehr eine „mündliche Verhandlung“ gemeint).²⁰ Der VwGH hebt besonders die Bestimmung des § 274 Abs 4 BAO hervor, in der das Wort „Verhandlung“ als „mündliche Verhandlung“ zu verstehen sei.²¹ Lediglich in § 165 BAO dürfte das Wort „Verhandlungen“ („mit dem Abgabepflichtigen“) nicht als „mündliche Verhandlung“ zu verstehen sein; damit dürfte grundsätzlich

¹⁸ So auch Sutter/Urtz, Die mündliche Verhandlung im Beschwerdeverfahren vor den Verwaltungsgerichten nach der BAO sowie im Verfahren vor dem VwGH. Verfahrensrecht und grundrechtliche Anforderungen, in Koran/Moser (Hrsg), Die BAO im Zentrum der Finanzverwaltung. Festschrift für Christoph Ritz (2015) 309 (322).

¹⁹ Rz 21 im Erk 10. 3. 2016, Ra 2015/15/0041.

²⁰ Rz 22 im Erk 10. 3. 2016, Ra 2015/15/0041.

²¹ Rz 21 im Erk 10. 3. 2016, Ra 2015/15/0041.

etwas anderes gemeint sein als mit einer kontradiktorischen Verhandlung iSd § 274 BAO.²²

Auch in anderen verfahrensrechtlichen Vorschriften außerhalb der BAO werden übrigens die Begriffe „Verhandlung“ und „mündliche Verhandlung“ synonym verwendet:

- So ist bspw im verwaltungsgerichtlichen Verfahren nach dem VwGVG in § 24 Abs 1 von der „öffentlichen mündlichen Verhandlung“ die Rede (worauf auch der VwGH im gegenständlichen Fall hinweist)²³; in weiterer Folge – und in der Überschrift zu den §§ 24 und 25 – wird im VwGVG aber lediglich von der „Verhandlung“ gesprochen.²⁴
- Noch deutlicher wird dies bspw im VwGG: Hier wird **grundsätzlich nur von der „Verhandlung“ gesprochen** (so in § 39 VwGG und in der Überschrift zu diesem Paragrafen); lediglich vereinzelt findet sich der Begriff der „mündlichen Verhandlung“, wie zB in § 49 Abs 5, § 52 Abs 2 VwGG sowie § 59 Abs 2 Z 2 VwGG.²⁵ Dieser Befund wird übrigens auch durch die Regelung des Art 47 Abs 2 GRC bestätigt, bei der lediglich aus dem Wort „verhandelt“ das Erfordernis einer mündlichen Verhandlung abgeleitet wird²⁶ (siehe zum Anwendungsbereich des Art 47 GRC den folgenden Abschnitt 3.1.).

3. Keine Durchführung der mündlichen Verhandlung trotz richtiger Antragstellung durch das Verwaltungsgericht: Geltendmachung eines Verfahrensfehlers

Wie bereits ausgeführt,²⁷ hatte die Revisionswerberin die Antragstellung im Ergebnis richtig durchgeführt iSd § 274 Abs 1 Z 1 lit a BAO. Trotz dieser richtigen Antragstellung hatte das BFG allerdings nie eine mündliche Verhandlung durchgeführt, weswegen der VwGH die Entscheidung des BFG wegen Rechtswidrigkeit in-

folge Verletzung von Verfahrensvorschriften gem § 42 Abs 2 Z 3 VwGG aufgehoben hat.

In weiterer Folge soll gezeigt werden, wie ein solcher Verfahrensfehler des BFG in der Revision an den VwGH gerügt werden muss.

3.1. Anwendungsbereich des Art 47 GRC (Umsatzsteuer und Zölle): absoluter Verfahrensfehler

Der VwGH weist im gegenständlichen Fall darauf hin, dass ein Verfahrensmangel vorlag, der – soweit in dem angefochtenen Erkenntnis des BFG über die Umsatzsteuer entschieden wurde – ohne weitere Prüfung der Relevanz dieses Verfahrensmangels zur Aufhebung des Erkenntnisses des BFG führt.²⁸ Dabei zitiert der VwGH das Erk 23. 1. 2013, 2010/15/0196.

Diese Ausführungen des VwGH haben folgenden Hintergrund: Hat das Verwaltungsgericht (BFG) – trotz der richtigen Antragstellung durch den Abgabepflichtigen (oder durch seinen Parteienvertreter) – die Verpflichtung zur Durchführung einer mündlichen Verhandlung nicht wahrgenommen, liegt ein **Verfahrensfehler** des Verwaltungsgerichts vor, der im Fall einer Revision vom VwGH aufzugreifen ist (§ 42 Abs 2 Z 3 lit c VwGG). Ein solcher Verfahrensfehler führt nach dem Wortlaut des § 42 Abs 2 Z 3 lit c VwGG allerdings nur dann zur Aufhebung der angefochtenen Entscheidung des Verwaltungsgerichts, wenn „das Verwaltungsgericht bei Einhaltung der verletzten Verfahrensvorschriften zu einem anderen Erkenntnis oder Beschluss hätte kommen können“. Der Verfahrensfehler muss also wesentlich sein. Nach stRsp des VwGH wird die Wesentlichkeit eines solchen – **relativen – Verfahrensfehlers** grundsätzlich auch bei einer unterbliebenen mündlichen Verhandlung vorausgesetzt.²⁹

Die Rechtsprechung des VwGH geht allerdings – unter Berufung auf die GRC und auf die damit auch im Abgabenverfahren maßgebliche Rechtsprechung des EGMR (Art 47 Abs 1 Satz 1 GRC iVm Art 6 Abs 1 EMRK)³⁰ – im Anwendungsbereich des Art 47 Abs 2 Satz 1 GRC von einem **absoluten Verfahrensfehler** aus. Dies hat der VwGH grundlegend im Erk 23. 1. 2013, 2010/15/0196, ausgesprochen.³¹ Wesentlichkeit des Verfahrensfehlers ist demnach nicht erforderlich; es kommt im Falle einer unterbliebenen Verhandlung zur Aufhebung der angefochtenen Entscheidung (= Erkenntnis oder Beschluss) des Verwaltungsgerichts aufgrund des § 42 Abs 2 Z 3 lit c VwGG, ohne dass der Verfahrensfehler der

22 Dies deutet bereits der VwGH in Rz 21 im Erk 10. 3. 2016, Ra 2015/15/0041, an („anders wohl zu § 165 BAO“). Letztlich dürften mit den „Verhandlungen mit dem Abgabepflichtigen“ Nachforschungen der Abgabenbehörde gemeint sein. § 165 BAO ist eine Vorschrift innerhalb der Regelungen zur Prüfung der Abgabenerklärung im Rahmen des Ermittlungsverfahrens (§§ 161–165 BAO). Nach § 161 Abs 1 BAO ist die Abgabenbehörde zur amtsweigigen Prüfung der Abgabenerklärung verpflichtet, wobei sie sich bei Bedenken gegen die Richtigkeit der Abgabenerklärung primär an den Abgabepflichtigen halten soll (zB Ergänzungsauftrag, Bedenkenvorbehalt). Dritte sollen erst befragt werden, wenn die Auskünfte des Abgabepflichtigen nicht zielführend sind. Die „Verhandlungen“ iSd § 165 BAO verweisen mE also auf Nachforschungen der Abgabenbehörde im Ermittlungsverfahren. Eine (mündliche) Verhandlung vor Gericht im Rahmen einer Beschwerde ist damit gerade nicht gemeint.

23 Rz 21 im Erk 10. 3. 2016, Ra 2015/15/0041.

24 Vgl zB Sutter/Urtz in FS Ritz 322.

25 Vgl zB Sutter/Urtz in FS Ritz 322.

26 So Jarass, Charta der Grundrechte der Europäischen Union – Kommentar² (2010) Art 47 Rz 39, der aus dem deutschen Begriff „verhandelt“ sowie aus den englischen bzw französischen Begriffen „hearing“ bzw „entendu“ in Art 47 Abs 2 GRC („[...] hat ein Recht darauf, dass ihre Sache [...] öffentlich [...] verhandelt wird“) den Grundsatz einer *mündlichen* Verhandlung ableitet; ebenso Sutter/Urtz in FS Ritz 322 f und weiters Kröll in Holoubek/Lienbacher, GRC-Kommentar² (2019) Art 47 Rz 98 ff.

27 Siehe bereits Abschnitt 2.

28 Rz 24 im Erk 10. 3. 2016, Ra 2015/15/0041.

29 ZB VwGH 4. 3. 2009, 2006/15/0175; 29. 7. 2010, 2006/15/0215; 29. 7. 2010, 2006/15/0215; außerhalb der BAO zB VwGH 7. 10. 2010, 2008/20/0410; 20. 12. 2012, 2009/15/0033; vgl ferner VwGH 19. 3. 2013, 2012/15/0021, und zB Twardosz, Handbuch 121.

30 Für die Auslegung und Anwendung der GRC ist die Rechtsprechung des EuGH maßgebend. Der EuGH wiederum berücksichtigt die Rechtsprechung des EGMR.

31 Unter Hinweis auf EGMR 28. 5. 1997, 16717/90, Pauger/Austria; vgl auch zB VwGH 19. 3. 2013, 2012/15/0021; des Weiteren zB VwGH 12. 8. 2010, 2008/10/0315; 26. 1. 2012, 2009/07/0039; 30. 1. 2014, 2012/10/0193. In der Literatur vgl zB Bumberger in FS Klecatsky 117 und zum Ganzen aus Sutter/Urtz in FS Ritz 336.



unterbliebenen mündlichen Verhandlung Einfluss auf die angefochtene Entscheidung hätte haben müssen.

Für den Revisionswerber bzw die Revisionswerberin hat diese Rechtsprechung im Ergebnis den Vorteil, dass er/sie die Relevanz des Verfahrensfehlers im VwGH-Verfahren nicht mehr aufzeigen muss.³²

Allerdings liegt ein absoluter Verfahrensfehler nur im Anwendungsbereich des **Art 47 Abs 2 Satz 1 GRC** iVm Art 6 Abs 1 EMRK vor.³³ Die Einschränkungen des Anwendungsbereichs von Art 6 Abs 1 EMRK – auf „zivilrechtliche Ansprüche“ oder auf eine „strafrechtliche Anklage“ – gelten für Art 47 Abs 2 GRC jedoch nicht.³⁴ Die Verfahrensgarantien des Art 47 GRC sind daher insb **auch auf Abgabenverfahren auf der Grundlage der BAO** anwendbar. Die Grundrechtecharta und damit die Verfahrensgarantien des Art 47 Abs 2 GRC haben somit – da sie nicht auf den Anwendungsbereich des Art 6 Abs 1 EMRK beschränkt sind – gerade für das Abgabenverfahren große praktische Bedeutung. Allerdings ist in weiterer Folge eine wichtige Einschränkung zu beachten: Die Verfahrensgarantien des Art 47 Abs 2 GRC gelten aufgrund des Art 51 GRC nur „**bei der Durchführung des Rechts der Union**“. Der EuGH hat in seiner Rechtsprechung klargestellt, dass es genügt, wenn eine nationale Rechtsvorschrift *in den Anwendungsbereich des Unionsrechts* fällt. Grundlegend ist in diesem Zusammenhang die Rs Åkerberg Fransson:³⁵ In einem schwedischen Verfahren betreffend die Umsatzsteuer, die durch die RL 2006/112/EG des Rates vom 28. 11. 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Systemrichtlinie)³⁶ harmonisiert ist, fallen sowohl die gegen Herrn Åkerberg Fransson festgesetzten steuerlichen Sanktionen als auch das eingeleitete Strafverfahren in den Schutzbereich der in der GRC gewährten Grundrechte.³⁷ In den Anwendungsbereich des Unionsrechts fallen somit alle sekundärrechtlichen Rechtsvorschriften, die im Zusammenhang mit der Umsetzung von Richtlinien des Rats ergangen sind, wie zB Vorschriften betreffend die **Umsatzsteuer**³⁸ oder Vorschriften, die auf unionsrechtliche Verordnungen zurückgehen, wie zB **zollrechtliche Regelungen**.³⁹

³² Sutter, AnwBl 2013, 248 Anm 3; Sutter/Urtz in FS Ritz 336.

³³ Art 47 Abs 2 Satz 1 GRC übernimmt den Inhalt des Art 6 Abs 1 EMRK und dessen Verfahrensgarantien; zB N. Raschauer/Sander/Schlägl in Holoubek/Lienbacher, GRC-Kommentar (2014) Art 47 Rz 38.

³⁴ ZB N. Raschauer/Sander/Schlägl in Holoubek/Lienbacher, GRC-Kommentar Art 47 Rz 38; Blanke in Callies/Ruffert (Hrsg), EUV/AEUV⁴ (2011) GRC Art 47 RN 10: „für alle Verfahrensarten und alle Gerichte – unabhängig von der Geltendmachung der durch das Unionsrecht verbürgten Rechte.“

³⁵ EuGH 26. 2. 2013, C-617/10, Åkerberg Fransson, insb Rn 21.

³⁶ RL 2006/112/EG des Rates vom 28. 11. 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl L 2006/347, 1.

³⁷ Vgl in diesem Zusammenhang auch die Rechtsprechung des VwGH zu Billigkeitsmaßnahmen im Zusammenhang mit der Umsatzsteuer (§ 236 BAO), zB VwGH 19. 3. 2013, 2012/15/0021, sowie dazu Ellinger/Sutter/Urtz, BAO³ § 274 Anm 13 (Stand 1. 9. 2014); ausführlich zum Ganzen Sutter/Urtz in FS Ritz 313 f sowie Kristoffersson/Urtz, Public oral hearing in tax procedure – Austria and Sweden in comparison, Svensk skattetidning 3/2015, 237 (238 ff).

³⁸ ZB VwGH 19. 3. 2013, 2012/15/0021; 23. 1. 2013, 2010/15/0196.

³⁹ Siehe zum Zollrecht zB VwGH 29. 8. 2013, 2011/16/0245, sowie allgemein 21. 12. 2012, 2012/03/0038.

3.2. Kein Anwendungsbereich des Art 47 GRC (Sonstige Abgaben): relativer Verfahrensfehler

Wie im vorangegangenen Abschnitt gezeigt, fallen in den Anwendungsbereich des Unionsrechts im Bereich des Abgabenverfahrens alle sekundärrechtlichen Rechtsvorschriften, die entweder im Zusammenhang mit der Umsetzung von Richtlinien des Rats ergangen sind (wie zB Vorschriften über die Umsatzsteuer) oder Vorschriften, die auf unionsrechtliche Verordnungen zurückgehen (wie zB zollrechtliche Regelungen). Insoweit ist die mangelnde Durchführung einer – richtig beantragten – mündlichen Verhandlung daher ein absoluter Verfahrensfehler, dessen Relevanz (Wesentlichkeit) der Abgabepflichtige (bzw sein Parteienvertreter) nicht darlegen muss.

Außerhalb der umsatzsteuerrechtlichen oder zollrechtlichen Vorschriften liegt jedoch ein **relativer Verfahrensfehler** vor, dessen Relevanz der Abgabepflichtige (bzw sein Parteienvertreter) aufzeigen muss. Er muss also darlegen, inwieweit der Verfahrensfehler der unterbliebenen mündlichen Verhandlung Einfluss auf die angefochtene Entscheidung gehabt hätte.

Hinsichtlich von Abgaben, wie zB der **Einkommensteuer** oder der **Körperschaftsteuer**, muss der Abgabepflichtige (oder sein Parteienvertreter) daher die Relevanz des Verfahrensfehlers darlegen.⁴⁰ Dies betont der VwGH auch im gegenständlichen Fall: „Soweit mit dem angefochtenen Erkenntnis [des BFG] über Einkommensteuer entschieden wurde, führt die Verletzung der Verhandlungspflicht hingegen nur dann zur Aufhebung des angefochtenen Erkenntnisses [des BFG], wenn der Verfahrensfehler relevant im Sinne eines möglichen Einflusses auf das angefochtene Erkenntnis sein konnte.“⁴¹ Da die Revisionswerberin (bzw ihr Parteienvertreter) im gegenständlichen Fall in der Revision an den VwGH die Relevanz des Verfahrensfehlers aufzeigen und darlegen konnte, dass das BFG bei Durchführung der – richtig beantragten – mündlichen Verhandlung zu einer anderen inhaltlichen Entscheidung (dh zu einem anderen Erkenntnis) hätte kommen können, hat der VwGH das angefochtene Erkenntnis des BFG im gegenständlichen Fall wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.⁴² Konkret hat die Revisionswerberin zwei Aspekte der vorgenommenen Schätzung iSd § 184 BAO bemängelt, wobei es ausreichend war, dass „nicht ausgeschlossen“ werden konnte, dass „eine Erörterung im Rahmen einer mündlichen Verhandlung zu einem anderen Erkenntnis hätte führen können“.

⁴⁰ Davon sind lediglich die europarechtlichen Vorgaben zum Einkommen- bzw Körperschaftsteuerrecht (zB Mutter-Tochter-Richtlinie [RL 2011/96/EU des Rates vom 30. 11. 2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten], Zinsen- und Lizenzgebühren-Richtlinie [RL 2003/49/EG des Rates vom 3. 6. 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten]) ausgenommen.

⁴¹ Rz 25 im Erk 10. 3. 2016, Ra 2015/15/0041.– Der VwGH zitiert auch dazu das Erk 23. 1. 2013, 2010/15/0196.

⁴² Rz 26 ff im Erk 10. 3. 2016, Ra 2015/15/0041.



3.3. Teilweiser Anwendungsbereich des Art 47 GRC – Umsatzsteuer und sonstige Abgaben (EST, KSt): Ist die Rüge eines relativen Verfahrensfehlers erforderlich?

Fraglich ist, wie der VwGH zu entscheiden gehabt hätte, wenn die Revisionswerberin gegen das Einkommensteuer und Umsatzsteuer betreffende Erkenntnis des BFG Revision erhoben hätte, ohne den relativen Verfahrensfehler hinsichtlich der Einkommensteuer (korrekt) releviert zu haben. Diese Frage musste vom VwGH im gegenständlichen Fall nicht beantwortet werden, weil der relative Verfahrensfehler hinsichtlich der Einkommensteuer richtig gerügt worden war. Hätte die Revisionswerberin den relativen Verfahrensfehler hinsichtlich der Einkommensteuer nicht (korrekt) releviert, hätte sich folgendes Problem gestellt: Die Beeinspruchung der überhöhten (Einnahmen-)Schätzung zieht sowohl einkommensteuerliche als auch umsatzsteuerliche Konsequenzen nach sich. Ist die Schätzung nachweisbar überhöht, sinken die Einnahmen, was sich sowohl auf die Einkommensteuer als auch auf die Umsatzsteuer steuermindernd auswirkt. Da der relative Verfahrensfehler hinsichtlich der Einkommensteuer nicht (korrekt) releviert wurde, stellt sich die Frage, ob der VwGH nur den absoluten Verfahrensfehler hinsichtlich der Umsatzsteuer zu berücksichtigen hat, obwohl auch das einkommensteuerliche Ergebnis von der Beeinspruchung der Schätzung tangiert wird. Mit anderen Worten: Hat der VwGH – gesonderte Spruchbestandteile vorausgesetzt – nicht nur den die Umsatzsteuer betreffenden Spruch(teil) des BFG, sondern auch den die Einkommensteuer betreffenden Spruch(teil) des BFG aufzuheben, obwohl die Beschwerde diesbezüglich unzureichend ausgeführt wurde, der VwGH daher diesbezüglich (auf den ersten Blick) keine Kognitionsbefugnis hat?

In diesem Fall stehen sich auf der einen Seite das Prinzip der Rechtsrichtigkeit – unrichtiger Spruch im Hinblick auf die Einkommensteuer – und auf der anderen Seite ein Verfahrensmangel – mangelhafte Beschwerdeausführung – gegenüber. Damit stellt sich die Frage, ob der Rechtsrichtigkeit oder dem Erfordernis der richtigen Rüge eines Verfahrensmangels Vorrang eingeräumt werden soll. Dabei handelt es sich, wie regelmäßig in der Rechtswissenschaft, um eine Wertungsfrage. ME ist in einem solcherart gelagerten Fall der Rechtsrichtigkeit Vorrang vor dem Verfahrensmangel einzuräumen. Da sich die Schätzung sowohl einkommensteuerlich als auch umsatzsteuerlich auswirkt, ist in der im vorherigen Absatz angenommenen Fallvariante auch der Spruch des BFG hinsichtlich der Einkommensteuer zu beheben, obwohl der relative Verfahrensmangel bezüglich der Einkommensteuer nicht (richtig) gerügt wurde.

Ein anderes Ergebnis ist mE dann denkbar, wenn – gesonderte Spruchbestandteile vorausgesetzt – nur gegen den auf die

Umsatzsteuer zielen den Spruch(teil) des BFG Revision erhoben wird, was aber im Ausgangssachverhalt gerade nicht der Fall war: Im Ausgangssachverhalt wurde das Erkenntnis des BFG vollumfänglich angefochten. Da BFG-Erkenntnisse *in praxi* gewöhnlich vollumfänglich angefochten werden, ist eine auf den Umsatzsteuerspruch beschränkte Revision zwar denkbar, aber eher unwahrscheinlich. Würde die Revision gegen das BFG-Erkenntnis dennoch auf den Umsatzsteuerspruch beschränkt, wäre der VwGH in weiterer Folge natürlich jedenfalls daran gehindert, auch den Einkommensteuerspruch aufzuheben. Der Einkommensteuerspruch hätte diesfalls – wenngleich inhaltlich aufgrund der Beeinspruchung der Schätzung unrichtig – Bestand. Solange der VwGH aber über ein vollumfänglich angefochtenes Erkenntnis abzusprechen hat, ist mE der Rechtsrichtigkeit Vorrang einzuräumen und daher in der vorliegenden Sachverhaltsvariante auch der Einkommensteuerspruch des BFG aufzuheben, selbst wenn diesbezüglich ein nicht richtig gerügter relativer Verfahrensfehler vorliegen sollte. Das Verfahren ist ja immerhin noch offen; eine gesetzeskonforme Entscheidung kann (und soll mE) nach wie vor ergehen.⁴³

Ebenso kann das Ergebnis anders ausfallen, wenn sich die Revisionspunkte des vollumfänglich angefochtenen BFG-Erkenntnisses nur auf eine der beiden Steuerarten auswirken, so dass wirkungsmäßig fein säuberlich zwischen den Spruchbestandteilen des BFG-Erkenntnisses differenziert werden kann (zB Kleinunternehmer). Berühren die Revisionspunkte etwa nur die Einkommensteuer, kann der VwGH den die Einkommensteuer betreffenden Spruch(teil) des BFG nicht aufheben, wenn der relative Verfahrensmangel bezüglich der Einkommensteuer nicht (korrekt) releviert wurde. Der Einkommensteuerspruch(teil) bleibt in diesem Fall – trotz inhaltlicher Unrichtigkeit – bestehen.

43 Dagegen kann (Wertungsfrage!) vorgebracht werden, dass der VwGH zwar amstwegig die gesamte Rechtsordnung zu prüfen hat, was in der vorliegenden Sachverhaltsvariante zur Unrichtigkeit des Einkommensteuerspruchs führen muss, diese Prüfung allerdings nur im Rahmen seiner Zuständigkeit erfolgt – und an dieser Zuständigkeit mangelt es nachgerade, weil der VwGH aufgrund des relativen Verfahrensfehlers für die Einkommensteuer nicht zuständig gemacht werden konnte.



Der Autor:

MMMag. Dr. Philipp Loser, BA, ist Mitarbeiter am Institut für Finanzrecht der Universität Salzburg.

lesen.lexisnexis.at/autor/Loser/Philipp